

Variazioni dell'imponibile

In caso di procedure concorsuali, deve ritenersi valida l'applicazione del meccanismo della variazione in maniera comunitariamente orientata

di Fabio Falcone

L'approfondimento

La Cassazione, con la sentenza n. 25896/2020, ha concluso che è illegittima la pretesa del Fisco di ottenere l'imposta dal cedente o dal prestatore che non abbia fatto ricorso al meccanismo previsto dall'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, qualora questo meccanismo sia stato utilizzato dal cessionario o committente e sia stato eliminato in tempo utile il rischio di perdita di gettito per l'erario. L'affermazione pare confermare che l'attuale formulazione dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, per quel che concerne le variazioni in presenza di procedure concorsuali, non risulta in linea con la normativa comunitaria dell'IVA, e necessita quanto prima di una modifica che ne assicuri la conformità al dato comunitario.

Riferimenti

Corte di cassazione, sentenza 16 novembre 2020, n. 25896
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26

Con la sentenza n. 25896/2020, emessa il 28 gennaio 2020 e depositata il 16 novembre 2020 (1), la Corte di cassazione ha stabilito che, in tema di IVA, deve ritenersi illegittima la pretesa erariale volta ad ottenere l'imposta dal cedente o dal prestatore che non abbiano fatto ricorso al meccanismo previsto dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, qualora questo meccanismo sia stato

utilizzato dal cessionario o dal committente e sia così stato eliminato in tempo utile il rischio di perdita di gettito per l'erario.

Al vero, la pronuncia in esame rileva soprattutto per quanto incidentalmente affermato dai giudici di vertice, secondo i quali, stando alle autorevoli indicazioni della Corte di Giustizia (2), l'applicazione del meccanismo di variazione recato dal citato art. 26 non è necessariamente subordinata alla certezza dell'irrecuperabilità del credito vantato dal fornitore o dal prestatore, essendo sufficiente che il soggetto passivo evidenzi l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque.

Tale affermazione conferma che l'attuale formulazione dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972,

Fabio Falcone - Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo

Note:

(1) Per un primo commento alla sentenza in esame, si veda M. Peirolo, "Il fornitore non deve versare l'IVA se il cliente soggetto a fallimento ha rettificato la detrazione effettuata", in *il fisco*, n. 2/2021, pagg. 1-171; si vedano anche S. Cesati - F. Zondini, "La Cassazione apre all'emissione della nota di credito prima della 'chiusura' del fallimento", in questa *Rivista*, n. 1/2021, pag. 7.

(2) Il riferimento è alla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia in data 23 novembre 2017, nella causa C-246/16 (Di Maura); per un commento alla sentenza in questione, si vedano M. Peirolo, "Bocciata la procedura di variazione in diminuzione per le procedure concorsuali", in questa *Rivista*, n. 1/2018, pag. 31; F. Gallio, "È illegittimo l'obbligo di aspettare di emettere la nota di credito al termine di procedura concorsuale con durata superiore ai dieci anni", in *il fisco*, n. 2/2018, pagg. 1-171; nonché M. Bargagli - C. Cesarano, "Omesso pagamento della fattura: quando scatta il diritto all'emissione della nota di variazione IVA?", in questa *Rivista*, n. 3/2018, pag. 25; si veda anche P. Centore, "La soluzione (parziale) del rimborso dell'IVA nei fallimenti", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2018, pag. 1278.

Variazioni dell'imponibile

per quel che concerne le variazioni in presenza di procedure concorsuali, non risulta in linea con la normativa comunitaria dell'IVA, e necessita quanto prima di una modifica che ne assicuri la conformità al dato comunitario. Peraltro, in attesa dell'intervento "riparatore" del legislatore, appare possibile propendere per la "disapplicazione" dell'art. 26, nella sua attuale versione, a condizione, chiaramente, di rispettare i criteri dettati dai giudici lussemburghesi in tema di rettifica della posizione IVA, a fronte di mancati pagamenti da parte di cessionari o committenti sottoposti a procedure concorsuali.

La vicenda giudiziaria risolta dalla Cassazione con la sentenza 25896/2020

Il giudizio risolto dalla Corte di cassazione origina dall'impugnazione, da parte di una società cooperativa a responsabilità limitata, di una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, per il recupero dell'IVA dichiarata per l'anno di imposta 1996, ma non versata. A fondamento dell'impugnazione la società cooperativa evidenziava che l'IVA non versata riguardava fatture emesse e regolarmente registrate nei confronti di una società a responsabilità limitata, che non era stata in grado di pagarle totalmente, essendo in stato di decozione, culminata nella successiva dichiarazione di fallimento. La competente Commissione tributaria provinciale di Roma respingeva il ricorso, mentre quella regionale accoglieva l'appello della contribuente, facendo tuttavia leva sulla tardività della notificazione della cartella, eccepita con motivi aggiunti in primo grado. Tale ultima sentenza veniva cassata (Cass. 26 gennaio 2010, n. 1829) e, in sede di riassunzione del giudizio, la società cooperativa rappresentava che il 20 aprile 2005 il Tribunale di Napoli aveva disposto la chiusura del fallimento del soggetto che aveva omesso il pagamento delle fatture da essa comunque regolarmente emesse, per insufficienza di attivo, sicché il proprio credito, ammesso in chirografo, era rimasto insoddisfatto. La Commissione tributaria regionale del Lazio, tuttavia, respingeva l'appello (dopo la riassunzione) atteso che la ricorrente, a fronte del decreto di chiusura del fallimento, che comportava la "certezza della quantificazione del proprio credito", avrebbe potuto - *recte*, dovuto - attivare la procedura di variazione in diminuzione, risultata invece omessa. La società cooperativa a r.l.

impugnava la decisione sfavorevole dinanzi alla Corte di cassazione, lamentando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione circa i fatti controversi e decisivi del giudizio, nonché la violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Nello specifico, la ricorrente sosteneva che i giudici dell'appello avrebbero dovuto prendere in debita considerazione il fatto che, in virtù del decreto di chiusura del fallimento del proprio debitore, il curatore aveva provveduto ad annotare la variazione dell'imponibile alla stessa non pagato, con conseguente addebito dell'IVA al fallimento. Di conseguenza, il diritto invocato dalla ricorrente di non versare l'IVA non incassata dal cliente poi fallito nel caso di specie trovava conferma e fondamento nel fatto che il curatore, avendo provveduto ad effettuare la variazione da essa omessa, aveva eliminato, in tempo utile, ogni possibile rischio di perdita di gettito fiscale, rendendo non più dovuto il pagamento dell'IVA originariamente dichiarata, conformemente, tra l'altro, al fondamentale principio della neutralità.

I giudici di vertice, come anticipato, hanno condiviso la tesi della società cooperativa ricorrente. In particolare, rileva il punto della decisione in commento in cui si legge quanto segue: "Non si può, difatti, ritenere dovuta l'IVA esposta in fattura, che sia stata oggetto della procedura di variazione da parte del curatore del fallimento del cessionario/committente a causa della mancanza dei fondi necessari al pagamento del corrispettivo dovuto al cedente/prestatore. L'omesso pagamento è difatti in tal caso certo e definitivo, perché emerso in esito a una procedura concorsuale infruttuosa; e la condotta del curatore che, mediante la procedura di variazione, evidenzia un debito pari alla detrazione in precedenza operata, che sarebbe così neutralizzata, è idonea a escludere il rischio di perdita di gettito fiscale, poiché esplicita che egli non ha diritto alla detrazione dell'IVA (in termini, Cass. 11 dicembre 2013, n. 27698). Né occorre che il cedente/prestatore che non abbia provveduto alla variazione dell'imponibile proceda comunque ad assolvere l'IVA relativa alle operazioni compiute col cessionario/committente fallito, per poi richiederla a rimborso, perché non dovuta, in ragione dell'infruttuosità della procedura concorsuale. Si tratterebbe, difatti, di una riproduzione del meccanismo del solve et repete, del quale le Sezioni Unite di questa Corte (con sentenza 8 settembre 2016, n. 17757, punto 5.2) hanno già

Variazioni dell'imponibile

sottolineato la distonia con diritto unionale. È decisivo, quindi, il fatto, rappresentato in ricorso, dell'annotazione della variazione da parte del curatore. Ininfluenza è, invece, che l'annotazione sia avvenuta in corso di giudizio, poiché quel che importa è che l'annotazione sia avvenuta in tempo utile ad eliminare la perdita di gettito”.

Come si evince dal passo appena riportato, nel caso in esame i giudici di vertice hanno accordato, nel pieno rispetto dell'insegnamento dei giudici lussemburghesi, fondamentale e prioritaria rilevanza alla tutela ed alla corretta applicazione del principio della neutralità dell'IVA, ponendo, opportunamente, in secondo piano il fatto che la ricorrente non avesse provveduto alla annotazione della variazione a seguito del decreto di chiusura del fallimento, ovvero, che tale ultimo decreto fosse stato emesso solamente in corso di causa. Sul punto, i giudici di legittimità hanno correttamente evidenziato che “la condotta del cessionario/committente è destinata a riverberare i propri effetti sulla posizione del cedente/prestatore: e ciò perché si tratta di due facce di una stessa operazione economica, che devono essere valutate in modo coerente (Corte giust. in causa C-396/16, cit., punto 35)”. Di conseguenza, nel momento in cui il cessionario rettifica la propria posizione IVA, facendo emergere un debito derivante dalla eliminazione dell'imposta in un primo momento indicata come detraibile, e divenuta non più tale in quanto non pagata e, per quel che più conta, non pagabile, il relativo cedente, anche in assenza della formalizzazione delle modifiche apportate dal proprio cessionario, ben potrà esimersi dal versamento del tributo in un primo momento dichiarato come dovuto, atteso che, valutata nel suo complesso, ai fini IVA l'operazione può considerarsi definitivamente e compiutamente cristallizzata, in quanto al debito certificato dal cessionario consegue, inevitabilmente, il credito spettante al cedente, che si trova così esonerato dal versare l'IVA originariamente indicata a debito. Del resto, come opportunamente rammentato dai giudici di vertice nella sentenza in esame, “l'obbligo di rettifica del cessionario/committente non dipende dalla rettifica dell'IVA dovuta dal fornitore, perché l'emittente della fattura è debitore dell'IVA ivi indicata (Corte giust. 13 marzo 2014, causa C-107/13, Firin 00D; ne fanno applicazione, tra varie, Cass. 13 maggio 2016, n. 9845 e Cass. 7

dicembre 2017, n. 29380). Ma l'obbligo di assolvere l'IVA imposto a chi la indichi in una fattura non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento dell'obiettivo dell'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale e, in particolare, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA, perfino quando si tratti dell'emittente di una fattura relativa a un'operazione inesistente (Corte giust. 8 maggio 2019, causa C-712/17, S.r.l. EN. SA, punti 33-35). Sicché se sia stato completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale, si propone comunque la necessità di garantire il principio di neutralità (Corte giust. in causa C-107/13, cit., punto 55; coerenti, nella giurisprudenza interna, tra le ultime, Cass. 18 aprile 2019, n. 10974; 12 marzo 2020, n. 7080; 30 settembre 2020, n. 20843)” (3). Essendo dunque emerso, in costanza di giudizio, che la ricorrente non avrebbe mai più incassato l'IVA in origine regolarmente addebitata in fattura, da cui era sorto il debito (IVA) poi dichiarato e non versato (che l'erario aveva tentato di recuperare con la cartella di pagamento oggetto del giudizio terminato in Cassazione), i giudici di vertice hanno ritenuto lecito dichiarare non dovuta l'imposta pretesa dal Fisco, anche perché tale circostanza risultava essere stata formalizzata dallo stesso curatore, il quale, facendo emergere, previa apposita annotazione, un debito IVA in capo al fallimento, aveva contestualmente “certificato” il venir meno del debito IVA all'epoca dichiarato dalla cooperativa ricorrente.

L'apertura alla applicazione dell'art. 26 in maniera comunitariamente orientata

Come anticipato, l'aspetto più interessante e rilevante della sentenza in commento risiede nel fatto che i giudici di vertice, smentendo quanto da essi stessi in passato affermato (4), hanno apertamente riconosciuto che l'attuale formulazione dell'art. 26

Note:

(3) In merito a quanto stabilito dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 7080 del 12 marzo 2020, sia consentito il richiamo a F. Falcone, “La Cassazione ammette il rimborso dell'IVA versata per operazioni giuridicamente inesistenti”, in questa *Rivista*, n. 6/2020, pag. 14.

(4) Cass. 27 gennaio 2014, n. 1541; sulla medesima falsariga, con riguardo in generale sia alle procedure esecutive individuali, sia a quelle concorsuali, Cass. 16 dicembre 2011, n. 27136.

Variazioni dell'imponibile

del D.P.R. n. 633/1972, nel punto in cui ammette la variazione dell'imponibile per mancato pagamento dello stesso (in tutto o in parte) a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose, non può ritenersi perfettamente in linea con la disciplina dell'IVA comunitaria, in base alla quale la riduzione della base imponibile è condizionata non già alla certezza della definitiva irrecuperabilità del credito vantato nei confronti del cessionario o committente sottoposto a procedure concorsuali, bensì solamente alla "ragionevole probabilità" che il credito non sia soddisfatto, tenuto conto che la normativa IVA contiene comunque gli strumenti necessari per recuperare l'imposta, ove, per avventura, il credito inizialmente rettificato dovesse essere successivamente incassato (5).

Rileva, in particolare, il punto della sentenza in commento in cui i giudici di vertice, richiamando la nota sentenza della Corte di Giustizia emessa nella vicenda Di Maura (sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16), proprio con riferimento alla normativa italiana, hanno rammentato che "... uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni. Si costringerebbero altrimenti gli imprenditori italiani a sopportare, nei casi di mancato pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri, idoneo a compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla Sesta Direttiva. Per accordare il diritto alla riduzione della base imponibile, allora, è sufficiente che il soggetto passivo evidenzi l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque (punto 27 della sentenza Di Maura)".

Ne consegue che, in base alla corretta interpretazione e applicazione della disciplina comunitaria dell'IVA, per eseguire legittimamente la variazione dell'imponibile indicato in una fattura emessa nei confronti di un soggetto sottoposto a procedura concorsuale che, chiaramente, a quel momento non risulta aver (in tutto o in parte) provveduto al pagamento della stessa, e, nello specifico, dell'IVA comunque addebitata in rivalsa, non occorrerà attendere la fine della procedura concorsuale (e, quindi, la certezza inconfutabile, in

quanto definitiva, del mancato incasso), ma potrà effettuarsi anche in pendenza della stessa, a condizione che si sia in grado di dimostrare e argomentare la "ragionevole probabilità" del mancato incasso del credito vantato nei confronti del soggetto sottoposto a procedura, tenuto conto, peraltro, del fatto che laddove tale incasso dovesse verificarsi la base imponibile nelle more ridotta potrebbe comunque essere nuovamente rivalutata. È dunque il concetto di "ragionevole probabilità" che deve essere posto alla base della variazione dell'imponibile in caso di cessionario o committente sottoposto a procedura, nel senso che colui che intenda effettuare una variazione dell'imponibile, recuperando il debito IVA in un primo momento dichiarato (rendendo l'IVA a debito quale imposta detraibile), in caso di contestazione da parte del Fisco dovrà essere in grado di documentare o comunque di sostenere, anche in sede di un eventuale giudizio, l'assunto della ragionevole probabilità del mancato incasso del credito vantato.

Di contro, ad avviso di chi scrive, non sarà sufficiente per il Fisco sostenere che la variazione dell'imponibile deve considerarsi ammissibile solo al termine della procedura, e quindi soltanto dopo il definitivo accertamento dell'infruttuosità della stessa, come da tempo sostenuto dalla Agenzia delle entrate, interpretando la versione vigente dell'art. 26 (6).

Il motivo di ciò risiede nella evidente incompatibilità della normativa interna rispetto al dato comunitario (7).

Note:

(5) In questo senso S. Cesati - F. Zondini, *La Cassazione apre all'emissione della nota di credito prima della "chiusura" del fallimento*, cit.

(6) Tra le tante, si segnala la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 195 del 16 maggio 2008, oltre alla nota C.M. n. 77/E del 17 aprile 2000.

(7) L'incompatibilità dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 rispetto al dato comunitario è stata recentemente e brillantemente sintetizzata da M. Peirola, in *Il fornitore non deve versare l'IVA se il cliente soggetto a fallimento ha rettificato la detrazione effettuata*, cit.; al vero, detta incompatibilità è stata più volte criticata in dottrina; si vedano, tra i tanti, D.A. Rossetti - R. De Pirro, "Note di credito IVA in attesa di restyling", in *il fisco*, n. 20/2019; M. Peirola, "Rettifica dell'IVA per mancato pagamento al vaglio dell'AIDC", in questa *Rivista*, n. 7/2019; G. Andreani - A. Tubelli, "Note di variazione in diminuzione a seguito di procedure concorsuali: una disciplina da ripensare", in *Corr. Trib.*, n. 3/2018; G. Provaggi, "Il ritorno al passato in tema di note di credito e procedure concorsuali", in *Corr. Trib.*, n. 13/2017; G. Andreani - A. Tubelli, "Un passo indietro per le note di variazione in diminuzione IVA", in *il fisco*, n. 4/2017.

Variazioni dell'imponibile

Come visto, il comma 2 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 consente al fornitore di emettere una nota di variazione in modo da poter rettificare in diminuzione l'imposta inizialmente addebitata con riferimento ad una operazione imponibile successivamente venuta meno, in tutto o in parte, a fronte del mancato pagamento causato da procedure concorsuali risultate infruttuose.

In base alla normativa vigente prima delle modifiche apportate in sede di conversione del D.L. n. 79/1997, il mancato pagamento che consentiva l'emissione della nota di variazione dipendeva semplicemente dall'avvio della procedura successivamente rimasta infruttuosa. L'abrogazione del termine "avvio", disposto dalla Legge n. 140/1997, in sede di conversione del citato D.L. n. 79/1997, pare aver condizionato la rettifica dell'imposta al definitivo accertamento dell'infruttuosità della procedura e, quindi, della non recuperabilità del relativo credito da parte del fornitore (8).

L'incompatibilità della norma nazionale, così come interpretata dalla prassi ministeriale, emerge dal confronto con le corrispondenti disposizioni comunitarie recate dalla Direttiva 2006/112/CE, vale a dire l'art. 90, paragrafo 1, e l'art. 185, paragrafo 2, che regolano, rispettivamente, la variazione *ex post* della base imponibile, e la variazione, sempre postuma, della detrazione. Come opportunamente rilevato in dottrina, tali norme condizionano la riduzione della base imponibile e dell'imposta all'effetto, rappresentato dal mancato pagamento, e non alla causa, costituita dalla procedura concorsuale o esecutiva rimasta infruttuosa. L'approccio è, quindi, esattamente opposto a quello applicato in Italia, laddove è stata introdotta una causa, rappresentata dall'esperimento della procedura, ed un effetto, dato dal mancato pagamento che l'esecuzione infruttuosa certifica (9).

Sebbene l'art. 90, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE conceda una certa discrezionalità agli Stati membri circa il modo di regolare le ipotesi di mancato pagamento dell'imponibile, non va dimenticato che secondo l'insegnamento della Corte di Giustizia gli obblighi stabiliti in capo ai soggetti passivi non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare evasioni (10).

La scelta del legislatore italiano di ammettere la variazione dell'imponibile solo al termine e quindi

all'esito della procedura concorsuale viola il principio di effettività e di proporzionalità, in quanto rischia di rendere oltremodo difficile la tutela e la corretta applicazione del principio della neutralità dell'IVA.

Del resto, in questo senso si è già espressa la Corte di Giustizia con la sentenza Di Maura (causa C-246/16 del 23 novembre 2017), dove, in particolar modo, è stata stigmatizzata la durata delle procedure concorsuali in Italia, mediamente superiore a dieci anni, facendo conseguentemente ritenere ai giudici lussemburghesi non ammissibile (in quanto non conforme al dato comunitario) l'ipotesi di condizionare l'applicazione dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 alla accertata infruttuosità delle stesse.

La sentenza in esame rileva proprio per aver richiamato quanto stabilito dalla Corte di Giustizia, aprendo così la strada al superamento dell'orientamento in passato espresso non solo dalla prassi amministrativa, ma anche dalla stessa giurisprudenza di legittimità, avallando il principio secondo il quale, conformemente alle indicazioni dei giudici comunitari, deve ritenersi possibile adottare il meccanismo della variazione in diminuzione dell'imposta nell'ipotesi in cui possa ritenersi ragionevolmente probabile che il debito non venga pagato, circostanza, quest'ultima, che può manifestarsi e ricorrere senza dover attendere la

Note:

(8) Come anticipato, secondo l'Amministrazione finanziaria, con l'abrogazione del termine "avvio" la rettifica dell'imposta può essere effettuata soltanto dopo il definitivo accertamento dell'infruttuosità della procedura e, quindi, della non recuperabilità del relativo credito da parte del fornitore (cfr. risoluzione dell'Agenzia delle entrate 16 maggio 2008, n. 195). In particolare, è stato precisato che, "per quanto attiene all'ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali, rimaste infruttuose, dell'importo fatturato, è da rilevare, in via generale, che tale circostanza viene giuridicamente ad esistenza allorché il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo. Il verificarsi di tale evento postula, quindi, in via preventiva, da un lato l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro la necessaria partecipazione del creditore al concorso" (Cfr. C.M. 17 aprile 2000, n. 77/E).

(9) Così M. Peirolo, in *Il fornitore non deve versare l'IVA se il cliente soggetto a fallimento ha rettificato la detrazione effettuata*, cit.

(10) Si vedano CGE, sentenza del 3 settembre 2014, causa C-589/12, GMAC UK; Id., 15 maggio 2014, causa C-337/13, Almos Agrárkalkereskedelmi; Id., 3 luglio 1997, causa C-330/95, Goldsmiths.

Variazioni dell'imponibile

conclusione della procedura, e che prescinde dal fatto che quest'ultima abbia o meno una durata prolungata (11).

Sulla necessità di una immediata riforma dell'art. 26

Corollario di quanto fin qui argomentato è, chiaramente, l'esigenza di una immediata riforma dell'art. 26 in esame, magari riproponendo il testo già introdotto con l'art. 1, comma 126, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, di fatto rimasto disapplicato. L'art. 1, comma 126, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, sembrava avere definitivamente risolto, mediante la riformulazione dell'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la problematica interpretativa retro evidenziata, concernente, per l'appunto, il momento a partire dal quale il creditore è legittimato ad emettere la nota di variazione (*dies a quo*). Con tale intervento, infatti, il legislatore aveva individuato (coerentemente con quanto stabilito dall'art. 101, comma 5, del T.U.I.R. agli effetti delle imposte sui redditi) tale momento nella data di apertura della procedura concorsuale cui risultava assoggettato il debitore. Tuttavia, la citata modifica normativa, che avrebbe dovuto superare l'orientamento interpretativo assunto dall'Agenzia delle entrate, non sarebbe mai entrata in vigore, in quanto successivamente abrogata dall'art. 1, comma 567, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, che ha ripristinato sul punto la formulazione dell'art. 26, comma 2, previgente alla Legge n. 208/2015. Stando a quanto retro diffusamente rappresentato, è chiaro che tale repentino dietrofront del legislatore abbia sottoposto la disciplina di cui all'art. 26 a possibili e, per quel che più conta, fondate censure in sede europea, puntualmente verificatesi, stando a quanto stabilito dai giudici lussemburghesi con la richiamata sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16.

Al vero, la modifica apportata con l'art. 1, comma 126, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, avrebbe senz'altro reso l'art. 26 ben più conforme al dettato comunitario di riferimento. Difatti, con la Legge n. 208/2015 era stato aggiunto un secondo periodo al comma 5 dell'art. 26, a norma del quale, in deroga

OSSERVAZIONI

Ad avviso di chi scrive, non sarà sufficiente per il Fisco sostenere che la variazione dell'imponibile deve considerarsi ammissibile solo al termine della procedura, e quindi soltanto dopo il definitivo accertamento dell'infruttuosità della stessa, come da tempo sostenuto dalla Agenzia delle entrate, interpretando la versione vigente dell'art. 26. Il motivo di ciò risiede nella evidente incompatibilità della normativa interna rispetto al dato comunitario.

alla regola generale, l'obbligo per il debitore di trattare la nota di variazione in diminuzione alla stregua di un'operazione attiva non si sarebbe applicato alle procedure concorsuali. Tale previsione aveva il pregio di consentire, da un lato, la possibilità per il cedente o il fornitore di rettificare da subito la propria posizione IVA, in presenza della citata ragionevole probabilità di non incassare il credito finito in procedura,

mentre, dall'altro, avrebbe reso meno complessa la gestione della procedura da parte del professionista incaricato, che avrebbe potuto così solo all'esito della stessa definire il *quantum* effettivamente ed esattamente versato a ciascun creditore, identificando anche la definitiva posizione ai fini IVA sia della procedura, sia di ciascun creditore, in ordine all'operazione imponibile per la quale all'origine era stata emessa fattura, e addebitata l'imposta risultata in seguito in tutto o in parte non assolta. Autorevole dottrina ha giustamente rilevato che, stando alle indicazioni della stessa Corte di Giustizia (sentenza 6 dicembre 2018, *Tratave*, causa C-627/17), il debito IVA derivante dalla emissione delle note di variazione da parte dei creditori, per la parte insoddisfatta, dovrebbe essere prospetticamente previsto nel piano di riparto e, dunque, assoggettato - se del caso - alla *falcidia ex ante*, anziché alla *rinuncia ex post*, in quanto, all'insorgere del diritto di rettifica (in suo favore) da parte del fornitore, sorge coevo l'obbligo di rettifica (in suo danno) da parte del cliente (12).

Ciò è assolutamente ed innegabilmente vero; il punto è che l'applicazione puntuale del suindicato

Note:

(11) Anche la norma di comportamento n. 192 dell'AIDC, interpretando il dato normativo interno in maniera comunitariamente orientata, ha affermato che, in caso di procedura concorsuale, il fornitore può emettere la nota di variazione in diminuzione nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura risulti, in tutto o in parte, non recuperabile, e quindi anche prima che la procedura sia terminata.

(12) Cfr. P. Centore, "Aritmia della rilevanza delle variazioni IVA", in *Corr. Trib.*, n. 4/2019, pag. 338.

Variazioni dell'imponibile

meccanismo creerebbe, nelle fattispecie in esame, delle innegabili difficoltà applicative, specie per coloro che sono chiamati a rilevare contabilmente le vicende della procedura, e l'evoluzione della stessa (13). Ecco perché la soluzione inizialmente prevista dalla Legge n. 208/2015, secondo la quale la procedura non sarebbe stata obbligata a registrare le iniziali note di variazione dei vari creditori, sembrava rappresentare il giusto mezzo per contemperare le differenti esigenze (14). Per cui è davvero il caso di ripensare alla normativa ai tempi (troppo frettolosamente) abbandonata (15), salvo voler continuare, consapevolmente, ad adottare una norma ormai innegabilmente ed inequivocabilmente contraria al diritto comunitario. È evidente che l'abrogazione della modifica introdotta dalla Legge n. 208/2015 sia stata dettata dall'esigenza di tutelare gli interessi erariali, condizionando la rettifica del debito IVA del fornitore solamente all'esito infruttuoso della procedura; tuttavia, è altrettanto chiaro che l'obbligo generalizzato di attendere l'esito della stessa per poter procedere alla variazione non risulta in linea con i principi basilari del sistema impositivo dell'IVA, così come indicati ed interpretati dalla Corte di

Giustizia. Pertanto, non vi è più nessuna plausibile e valida giustificazione che possa legittimare la sopravvivenza dell'attuale formulazione dell'art. 26, che va quanto prima modificato.

Note:

(13) In effetti, a seguito di quanto stabilito dalla Corte di cassazione con la sentenza in commento, molti potrebbero decidere di emettere una nota di variazione IVA prima che la procedura giunga al termine; cosicché, conformemente alla disciplina attualmente vigente, il professionista incaricato di gestire la stessa risulterebbe costretto a registrare e contabilizzare tale nota di variazione, dovendo quindi affrontare delle evidenti complicazioni, anche di natura strettamente contabile. Ulteriore motivo affinché giunga presto una riforma dell'art. 26 in esame.

(14) Del resto, tale meccanismo non sembra mettere a repentaglio l'esatta riscossione dell'IVA; anzi, come visto, esso era stato adottato proprio per tutelare la neutralità di tale imposta, evitando che il fornitore potesse essere per troppo tempo debitore di un tributo al vero mai incassato e che (probabilmente) mai avrebbe incassato.

(15) Magari con degli ulteriori accorgimenti che tengano conto del principio espresso dalla giurisprudenza comunitaria secondo la quale, come visto, l'applicazione del meccanismo di variazione recato dal citato art. 26 non è necessariamente subordinata alla certezza dell'irrecuperabilità del credito vantato dal fornitore o dal prestatore, essendo sufficiente che il soggetto passivo evidenzi l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, tenuto conto della possibilità di rivalutare al rialzo la base imponibile nell'ipotesi in cui al termine della procedura il pagamento avvenga.